

# Правовое регулирование трансфертного ценообразования в Российской Федерации

Д.э.н., доц. О.П. Чекмарев

<http://motivtrud.ru>

# Содержание

*Законодательство Российской Федерации о трансфертном ценообразовании*

*Полномочия (компетенция) налоговых органов в части контроля за применением трансфертного ценообразования*

*Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании*

# *Законодательство Российской Федерации о трансфертном ценообразовании*

*Налоговый кодекс РФ часть 1 (раздел V.1 и ст.40)*

*Раздел введен с 01.01.2012*

*Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ «О внесении  
изменений в отдельные законодательные акты РФ в  
связи с совершенствованием принципов определения  
цен для целей налогообложения»*

*Письмо ФНС России от 30.08.2012 N ОА-4-13/14433@*

*"О подготовке и представлении документации в целях  
налогового контроля"*

# ***Содержание раздела V.1 НК РФ***

## ***Раздел V.1. ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ЦЕНАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ. СОГЛАШЕНИЕ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ***

***Глава 14.1. ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА. ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОЛИ УЧАСТИЯ ОДНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В ДРУГОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ИЛИ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА В ОРГАНИЗАЦИИ***

***Глава 14.2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О ЦЕНАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ. ИНФОРМАЦИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМАЯ ПРИ СОПОСТАВЛЕНИИ УСЛОВИЙ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ С УСЛОВИЯМИ СДЕЛОК МЕЖДУ ЛИЦАМИ, НЕ ЯВЛЯЮЩИМИСЯ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ***

***Глава 14.3. МЕТОДЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ (ПРИБЫЛИ, ВЫРУЧКИ) В СДЕЛКАХ, СТОРОНАМИ КОТОРЫХ ЯВЛЯЮТСЯ ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА***

***Глава 14.4. КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ. ПОДГОТОВКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ. УВЕДОМЛЕНИЕ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ СДЕЛКАХ***

***Глава 14.5. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ***

***Глава 14.6. СОГЛАШЕНИЕ О ЦЕНООБРАЗОВАНИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ***

## Взаимозависимые лица

*Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица)*

# Взаимозависимые лица (п.1 ст. 105.1)

**Общие признаки взаимозависимости**

```
graph TD; A[Общие признаки взаимозависимости] --> B[Участие одного лица в капитале других лиц]; A --> C[Иная возможность одного лица определять решения, принимаемые другими лицами]; C --> D[Непосредственно]; C --> E[Косвенно (совместно с его взаимозависимыми лицами)];
```

**Участие одного лица в капитале других лиц**

**Иная возможность одного лица определять решения, принимаемые другими лицами**

**Непосредственно**

**Косвенно (совместно с его взаимозависимыми лицами)**

# **Взаимозависимые лица: критерии взаимозависимости (п. 2 ст. 105.1)**

- 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;
- 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;
- 3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;
- 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

## **Взаимозависимые лица: признание взаимозависимости (п. 2 ст. 105.1)**

- 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта);
- 6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта;
- 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;



## **Взаимозависимые лица: признание взаимозависимости (п. 2 ст. 105.1)**

- 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;
- 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;
- 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

# **Взаимозависимые лица: доля физ. Лица (п. 3 ст. 105.1)**

*В целях статьи 105.1 долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия этого физического лица и его взаимозависимых лиц, указанных в подпункте 11 пункта 2 настоящей статьи, в указанной организации*

# Взаимозависимые лица: проблема рыночной власти (п.4 ст. 105.1)

*Если влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности оказывается одним или несколькими другими лицами в силу их преимущественного положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств, обусловленных особенностями совершаемых сделок, такое влияние не является основанием для признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения.*

# **Взаимозависимые лица: проблема гос. участия (п.5 ст. 105.1)**

**Прямое и (или) косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в российских организациях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми.**

**Указанные в настоящем пункте организации могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным настоящей статьей.**

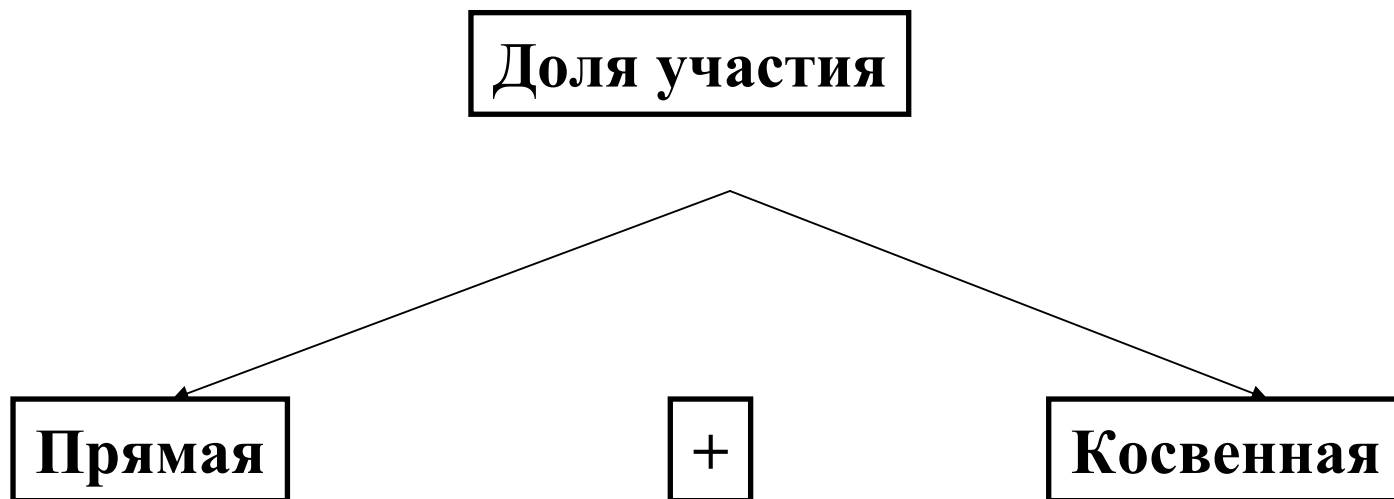
## **Взаимозависимые лица: права эк. агентов и судов (ст. 105.1 п.6, 7)**

*При наличии обстоятельств, указанных в п. 1 ст. 105.1, организации и (или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами по основаниям, не предусмотренным пунктом 2 ст. 105.1.*

*Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 2 ст. 105.1, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в пункте 1 ст. 105.1.*

# Порядок определения долей в капитале (ст. 105.2)

*1. В целях настоящего кодекса доля участия одной организации в другой организации определяется в виде суммы выраженных в процентах долей прямого и косвенного участия одной организации в другой организации.*



# **Порядок определения долей в капитале: прямое участие (ст. 105.2)**

*Долей прямого участия одной организации в другой организации признается*

- а) непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации*
- б) непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации,*
- в) в случае невозможности определения таких долей - непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации.*

# Порядок определения долей в капитале: косвенное участие (ст. 105.2)

*Долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:*

- 1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;*
- 2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;*
- 3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей. 4*



# Порядок определения долей в капитале: РЕПО (ст. 105.2 п.3.1)

*3.1. При определении доли участия одной организации в другой организации не учитывается участие, реализованное посредством владения ценными бумагами, приобретенными в рамках договора репо, заключенного в соответствии с ФЗ "О рынке ценных бумаг", или операции, признаваемой операцией РЕПО в соответствии с законодательством иностранного государства.*

*При этом в целях определения доли прямого и (или) косвенного участия такие ценные бумаги учитываются у лица, которое является продавцом ценных бумаг по первой части РЕПО, за исключением случаев, когда ценные бумаги, проданные продавцом по первой части РЕПО, были им получены по другой операции РЕПО или операции займа ценными бумагами.*

# Порядок определения долей в капитале: РЕПО (ст. 105.2 п.3.1)

## *3.1. Продолжение*

*В случае неисполнения или исполнения не в полном объеме второй части РЕПО определение доли участия одной организации в другой организации осуществляется без учета особенностей, установленных настоящим пунктом.*

## **Порядок определения долей в капитале: займы ценными бумагами (ст. 105.2 п.3.2)**

*3.2. При определении доли участия одной организации в другой организации не учитывается участие, реализованное посредством владения ценными бумагами, полученными в рамках договора займа ценными бумагами, заключенного в соответствии с законодательством РФ или иностранного государства.*

*При этом в целях определения доли прямого и (или) косвенного участия такие ценные бумаги учитываются у лица, которое является кредитором (представляет ценные бумаги в заем), за исключением случаев, когда ценные бумаги, переданные в рамках договора займа ценными бумагами, были получены кредитором по другой операции займа ценными бумагами или операции РЕПО.*

# Порядок определения долей в капитале: займы ценными бумагами (ст. 105.2 п.3.2)

## *3.2. Продолжение*

*В случае неисполнения или исполнения не в полном объеме обязательств по возврату ценных бумаг по операциям займа ценными бумагами определение доли участия одной организации в другой организации осуществляется без учета особенностей, установленных настоящим пунктом.*

# **Порядок определения долей в капитале: иностранные структуры без образования юр. лица (ст. 105.2 п.3.3)**

*3.3. При определении доли участия в организации учитывается также участие физического лица или организации в иностранной структуре без образования юридического лица, которая в соответствии со своим личным законом вправе участвовать в капитале иных организаций либо в иных иностранных структурах без образования юридического лица.*

# Порядок определения долей в капитале: косвенное участие Пример расчета (ст. 105.2)

Последовательности участия					
1		2		3	
Компании	Доля участия	Комп ании	Доля участия	Комп ании	Доля участия
А в Б	0,35	А в В	0,4	А в Г	0,4
		В в Б	0,3	Г в Д	0,5
				Д в Б	0,2
Доля участия А в Б	0,35		0,12		0,04
<b>Сумма долей участия</b>	<b>0,51</b>				

# Порядок определения долей в капитале: косвенное участие Задание для расчета (ст. 105.2)

Последовательности участия					
1		2		3	
Компании	Доля участия	Комп ании	Доля участия	Комп ании	Доля участия
А в Б	0,1	А в Г	0,2	А в Р	0,3
		Г в Д	0,3	Р в Б	0,4
		Д в Б	0,2		
Доля участия А в Б		-		-	
<b>Сумма долей участия</b>		-	-	-	-

## **Порядок определения долей в капитале: косвенное участие (ст. 105.2)**

- 4. Дополнительные обстоятельства при определении доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации учитываются в судебном порядке.*
- 5. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при определении доли участия физического лица в организации.*



# Сделки между взаимозависимыми лицами (ст. 105.3 п.1)

*В случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц учитываются для целей налогообложения у этого лица.*

Учет для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) производится в случае, если это не приводит к уменьшению суммы налога в РФ, подлежащего уплате или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с гл. 25 НК РФ (за исключением случаев, симметричной корректировки).

## Рыночные условия сделки (рыночные цены)

*Цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными.*

## **Сделки между взаимозависимыми лицами (возложение обязанности определения доходов)**

*Определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ*

## **Сделки между взаимозависимыми лицами (возложение обязанности определения доходов)**

При определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения (далее в настоящем разделе - цена, примененная в сделке), **указанная цена признается рыночной, если федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога (УБЫТКА) в соответствии с п. 6 ст. 105.3 НК РФ.**

# Право налогоплательщика на самостоятельное определение цены для целей налогообложения

## *Налогоплательщик вправе*

*самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.*

# Сделки между взаимозависимыми лицами (виды контролируемых налогов)

Федеральным органом исполнительной власти, при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК, проверяется полнота исчисления и уплаты следующих налогов:

- 1) **налога на прибыль организаций;**
- 2) **налога на доходы физических лиц**, уплачиваемого в соответствии со статьей 227 НК (ИП и нотариусы);
- 3) **налога на добычу полезных ископаемых** (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);
- 4) **налога на добавленную стоимость** (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость).

# Корректировка налоговых баз

*В случае выявления занижения сумм этих налогов федеральным органом исполнительной власти, производятся корректировки соответствующих налоговых баз.*

# **Сделки между взаимозависимыми лицами (самостоятельная корректировка сумм налогов)**

**Налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов по истечении календарного года, включающего налоговый период (налоговые периоды) по налогам, суммы которых подлежат корректировке.**

**Указанные корректировки могут производиться:**

организациями одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий налоговый период либо, если организация не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций, - в сроки, установленные для представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;

физическими лицами одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц.



## **Сделки между взаимозависимыми лицами (самостоятельная корректировка сумм налогов)**

**Корректировки по налогу на добавленную стоимость и налогу на добычу полезных ископаемых отражаются в уточненных налоговых декларациях по каждому налоговому периоду, в котором произошло отклонение цен, представляемых одновременно с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц).**

**Сумма недоимки, выявленной налогоплательщиком самостоятельно по результатам произведенной в соответствии с корректировкой, должна быть погашена в срок не позднее даты уплаты налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц) за соответствующий налоговый период. При этом за период *с даты возникновения недоимки до даты истечения установленного срока ее погашения пени на сумму недоимки не начисляются.***

# **Сделки между взаимозависимыми лицами (цены для учета авансовых платежей налогоплательщика)**

**Для целей исчисления налогов (авансовых платежей) по итогам налоговых периодов (отчетных периодов), заканчивающихся в течение календарного года, налогоплательщик вправе использовать цены в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, фактически примененные в таких сделках.**

## **Сделки между взаимозависимыми лицами (особые случаи учета цен п.8-13 ст. 105.3)**

8. В случае, если цены применяются в сделках в соответствии с предписаниями антимонопольного органа, эти цены для целей налогообложения признаются рыночными ценами с учетом особенностей, для сделок, в которых применяются регулируемые цены.
9. В случае, если сделка была заключена по результатам биржевых торгов, проведенных в соответствии с законодательством Российской Федерации или законодательством иностранного государства, такая цена признается рыночной для целей налогообложения.
10. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации при совершении сделки **проведение оценки является обязательным, стоимость объекта оценки, определенная оценщиком в соответствии с законодательством Российской Федерации об оценочной деятельности, является основанием для определения рыночной цены для целей налогообложения.**

## **Сделки между взаимозависимыми лицами (особые случаи учета цен п.8-13 ст. 105.3)**

11. В случае, если цена, примененная в сделке, определена **в соответствии с соглашением о ценообразовании**, заключенным в соответствии с главой 14.6 НК, указанная цена признается рыночной для целей налогообложения.
12. В случае, если главами части второй НК, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов, **определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения, то применяются правила ч.2 НК.**
13. Правила раздела V.1 распространяются на сделки, осуществление которых влечет необходимость **учета хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых**, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой базы по налогам

# **Особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен ст. 105.4**

**При регулировании цен** посредством установления цены или согласования с уполномоченным органом исполнительной власти формулы цены, установления максимальных и (или) минимальных предельных цен, надбавок к цене или скидок с цены либо посредством иных ограничений на рентабельность или прибыль в указанных сделках, **цены таких сделок признаются рыночными** для целей налогообложения с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

**Указанные особенности учитываются, если регулирование цен осуществляется в соответствии:**

- с законодательством Российской Федерации,
- актами Правительства Российской Федерации,
- законодательством субъектов Российской Федерации,
- муниципальными правовыми актами,
- нормативными правовыми актами уполномоченных органов,
- нормативными правовыми актами иностранных государств,
- международными договорами Российской Федерации.

## **Особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен**

Если установленная регулирующим органом минимальная предельная цена меньше минимального значения интервала рыночных цен, то такая цена не является рыночной.

Если установленная регулирующим органом максимальная предельная цена больше максимального значения интервала рыночных цен, то такая цена не является рыночной.

При установлении диапазона цен оба пункта действуют одновременно

Если для сделки установлены минимальные и (или) максимальные надбавки к ценам или скидки с цен либо установлены иные ограничения на размеры рентабельности или прибыли, то интервалы рыночных цен (интервалы рентабельности), определенные в соответствии НК, подлежат корректировке в аналогичном порядке

## **Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ (ст. 105.5)**

**Для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, налоговым органом производится сопоставление таких сделок или совокупности таких сделок (анализируемых сделок) с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (сопоставляемые сделки).**

**В целях НК РФ сопоставляемые сделки признаются сопоставимыми с анализируемой сделкой, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях с анализируемой сделкой.**

## **Сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональный анализ (ст. 105.5)**

**Если** коммерческие и (или) финансовые условия сопоставляемых сделок **отличаются** от коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки, такие сделки **могут быть признаны сопоставимыми** с анализируемой сделкой по двум основаниям:

- 1. если различия** между указанными условиями анализируемой и сопоставляемых сделок **не оказывают существенного влияния ???** на их результаты
- 2. если такие различия могут быть учтены с помощью применения** для целей налогообложения **соответствующих корректировок** к условиям и (или) результатам сопоставляемых сделок или анализируемой сделки.



## Сопоставимость условий сделок: основные характеристики (105.5 п.4)

При определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок учитываются:

- 1) **характеристики товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;**
- 2) **характеристики функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки (функциональный анализ);**
- 3) **условия договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);**
- 4) **характеристики экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);**
- 5) **характеристики рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).**

# Функциональный анализ

Элементы:

- описание функций, осуществляемых сторонами сделки, с расшифровкой расходов сторон контролируемой сделки (группы контролируемых сделок), свидетельствующих о выполнении сторонами своих функций;
- описание активов (включая нематериальные активы), используемых каждой стороной для осуществления контролируемой сделки;
- описание рисков, принимаемых каждой из сторон контролируемой сделки;
- анализ распределения ответственности между сторонами;
- вывод относительно функционального профиля сторон анализируемой и сопоставимой сделки.

(первые три элемента составляются согласно абзацу 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК)

# Функциональный анализ

абзац 3 подпункта 1 пункта 1 статьи 105.15 НК  
(содержание)

Предоставление налогоплательщиком сведений о **функциях лиц**, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими **активах**, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими **экономических (коммерческих) рисках**, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении;

## **Сопоставимость условий сделок: условия, учитываемые при решении о возможности сопоставимости сделки (п.5 ст.105.5)**

Определение сопоставимости **коммерческих и (или) финансовых условий** сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом следующих условий:

- 1) количества товаров, объема выполняемых работ (оказываемых услуг);
- 2) сроков исполнения обязательств по сделке;
- 3) условий платежей, применяемых в соответствующих сделках;
- 4) курса иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения;
- 5) **иных условий распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании результатов функционального анализа).**

## **Сопоставимость условий сделок: сопоставимость функций (п.6 ст.105.5)**

**Учет функций, исполняемых сторонами сделки, при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки осуществляется с учетом материальных и нематериальных активов, находящихся в распоряжении сторон сделки.**

**Под активами в целях сопоставления понимаются ресурсы (имущество, в том числе денежные средства, имущественные права, в том числе интеллектуальные права), которыми лицо владеет, пользуется или распоряжается в целях получения дохода.**

## Сопоставимость условий сделок: сопоставимость функций (п.6 ст.105.5)

**К основным функциям сторон сделки, которые учитываются при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки, в частности, относятся:**

- 1) осуществление дизайна товаров и их технологической разработки;
- 2) осуществление производства товаров;
- 3) осуществление сборки товаров или их компонентов;
- 4) осуществление монтажа и (или) установки оборудования;
- 5) проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- 6) приобретение товарно-материальных ценностей;
- 7) осуществление оптовой или розничной торговли товарами;
- 8) осуществление функций по ремонту, гарантийному обслуживанию;
- 9) продвижение на новые рынки товаров (работ, услуг), маркетинг, реклама;
- 10) хранение товаров;
- 11) транспортировка товаров;
- 12) страхование;

## **Сопоставимость условий сделок: сопоставимость функций (продолжение)**

- 13) оказание консультаций, информационное обслуживание;
- 14) ведение бухгалтерского учета;
- 15) юридическое обслуживание;
- 16) предоставление персонала;
- 17) выполнение агентских функций, посредничество;
- 18) финансирование, осуществление финансовых операций;
- 19) осуществление контроля качества;
- 20) осуществление стратегического управления, в том числе определение ценовой политики, стратегии производства и реализации товаров (работ, услуг), объема продаж, ассортимента товаров (предлагаемых работ, услуг), их потребительских свойств, а также осуществление оперативного управления;
- 21) обучение, повышение квалификации сотрудников;
- 22) организация сбыта и (или) производства товаров с привлечением других лиц, располагающих соответствующими мощностями.

## ИНКОТЕРМС Условия поставки груза (франко)

Группа	Термин поставки	Условие поставки
E	EXW	Франко-завод
F	FCA	Свободно у перевозчика
	FAS	Свободно вдоль борта судна
	FOB	Свободно на борту судна
C	CFR	Цена и фрахт оплачены до ...
	CIF	Цена, страховка и фрахт оплачены до ...
	CPT	Перевозка оплачена до (пункт назначения)
	CIP	Перевозка и страховка оплачены до ...
D	DAF	Доставлено до границы
	DES	Доставлено с судна
	DEQ	Доставлено с пристани
	DDU	Доставлено без оплаты пошлины
	DDP	Доставлено с оплатой пошлины



## Сопоставимость условий сделок: учет рисков (п.7 ст.105.5)

Учет рисков, принимаемых каждой из сторон сделки, влияющих на условия сделки:

- 1) производственные риски, включая риск неполной загрузки производственных мощностей;
- 2) риск изменения рыночных цен на приобретаемые материалы и выпускаемую продукцию вследствие изменения экономической конъюнктуры, риск изменения прочих рыночных условий;
- 3) риск обесценения запасов, потерь товарами качества и иных потребительских свойств;
- 4) риски, связанные с утратой имущества, имущественных прав;
- 5) риски изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю или другой валюте, процентных ставок, кредитные риски;

# Сопоставимость условий сделок: учет рисков (п.7 ст.105.5)

- 6) риск, связанный с безрезультатностью осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- 7) инвестиционные риски, связанные с возможными финансовыми потерями вследствие ошибок, допущенных при осуществлении инвестиций, включая выбор объектов для инвестиций;
- 8) риск нанесения ущерба окружающей среде;
- 9) предпринимательские (коммерческие) риски, связанные с осуществлением стратегического управления, включая ценовую политику и стратегию реализации товаров (работ, услуг);
- 10) риск невостребованности товара (риск по запасам, складской риск).

## Сопоставимость условий сделок: учет рисков

В основе методик учета риска лежат методы оценки вероятности (например актуарные расчеты)

Актуарные расчёты — расчёты тарифных ставок страхования на основе методов математической статистики.

Методология актуарных расчётов основана на использовании теории вероятностей, демографической статистики и долгосрочных финансовых вычислений (дисконтирования).

## **Сопоставимость условий сделок: сопоставимость рыночных условий (п.8 ст.105.5)**

При определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки **учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки.** При этом различия в характеристиках рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются сопоставляемые и анализируемая сделки, не должны оказывать существенного влияния на коммерческие и (или) финансовые условия совершаемых на них сделок либо влияние указанных различий возможно устранить путем осуществления соответствующих корректировок.

## Сопоставимость условий сделок: сопоставимость рыночных условий (п.9 ст.105.5)

При определении сопоставимости характеристик рынков товаров (работ, услуг) учитываются следующие факторы:

- 1) географическое место расположения рынков и их величина;
- 2) наличие конкуренции на рынках и относительная конкурентоспособность продавцов и покупателей на рынке;
- 3) наличие на рынке однородных товаров (работ, услуг);
- 4) предложение и спрос на рынке, а также покупательская способность потребителей;
- 5) уровень государственного вмешательства в рыночные процессы;
- 6) уровень развития производственной и транспортной инфраструктуры;
- 7) иные характеристики рынка, влияющие на цену сделки.

## Основные модели рынка

Модель рынка	Число продавцов (1) и покупателей (2)	Тип продаваемого блага	Контроль над ценой продавцов (1) и покупателей (2)	Барьеры «входа-выхода»	Неценовая конкуренция	Примеры рынков
<b>Модель совершенной конкуренции:</b>						
Совершенная (чистая) конкуренция	1 - $\infty$ 2 - $\infty$	Стандартизированное	Невозможен	Отсутствуют	Отсутствует	Близки: некоторые рынки с/х продукции хозяйств, шиномонтаж, автоперевозки
<b>Модели несовершенной конкуренции:</b>						
Чистая монополия	1 - один 2 - $\infty$	Уникальное	1 – максимален, ограничен спросом 2 - невозможен	Крайне высокие	Отсутствует. М.б. только для поддержания имиджа	Метрополитен, услуги по передаче электроэнергии, ОАО «Газпром» и пр.

## Основные модели рынка (продолжение)

Модель рынка	Число продавцов (1) и покупателей (2)	Тип продаваемого блага	Контроль над ценой продавцов (1) и покупателей (2)	Барьеры «входа-выхода»	Неценовая конкуренция	Примеры рынков
<b>Модели несовершенной конкуренции:</b>						
Монополистическая конкуренция	1 - много 2 - много	Дифференцированный	1 – возможен, ограничен дифференциацией благ 2 - невозможен	Низкие	Выражена в сильной степени	Розничные магазины, рестораны, кафе, спортклубы и пр.
Олигополия	1– несколько доминирующих 2 - много	Не имеет значения	1 – существенный, ограничен возможной реакцией конкурентов 2 - невозможен	Существенные	Выражена в сильной степени	Металлургия, машиностроение, сотовая связь, рынок принтеров и пр.

## Основные модели рынка (продолжение)

Модель рынка	Число продавцов (1) и покупателей (2)	Тип продаваемого блага	Контроль над ценой продавцов (1) и покупателей (2)	Барьеры «входа-выхода»	Неценовая конкуренция	Примеры рынков
<b>Модели несовершенной конкуренции:</b>						
Дуополия	1 - два 2 - много	Не имеет значения	1 – существенный, ограничен возможной реакцией конкурентов 2 - невозможен	Высокие	Выражена в сильной степени	Идеальная модель, близки – разделение рынка Coca-cola и Pepsi-cola
Олигопсония	1 – много 2 - несколько доминирующих	Не имеет значения	1 – невозможен 2 - существенный, ограничен возможной реакцией конкурентов	Существенные для покупателей	Выражена в сильной степени	Часто в РФ - рынок переработки молока, закупки зерна на элеваторы, проф. спортивные лиги
Монопсония	1 – много 2 - один	Специфичный актив	1 – невозможен 2 - максимален, ограничен предложением	Максимальны для покупателей	Отсутствует	Рынок труда в моногородах, мин. обороны на рынке военной техники



## Сопоставимость условий сделок: сопоставимость стратегий (п.10 ст.105.5)

10. При определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки **учитываются коммерческие стратегии** сторон сопоставляемых и анализируемой сделок, к которым, **В ЧАСТНОСТИ,** относятся стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции.

# Классификация стратегий

## Эталонные стратегии:

### 1. Стратегии концентрированного роста:

Стратегия усиления позиций (освоенный продукт на освоенном рынке)

Стратегия поиска новых рынков для производимого товара

Стратегии разработки нового продукта на уже освоенном рынке

### 2. Стратегии интегрированного роста:

Интеграция назад

Интеграция вперед

# Классификация стратегий

## Эталонные стратегии:

### 3. Стратегии диверсифицированного роста:

Стратегия **центрированной диверсификации**  
(новые продукты на базе старого производства)

Стратегия **горизонтальной диверсификации**  
(новый продукт по новой технологии отличной от используемой на уже освоенном рынке)

Стратегия **конгломератной диверсификации**  
(новые рынки и новые товары, технологически не связанные с уже производимыми)

# Классификация стратегий

## Эталонные стратегии:

### 4. Стратегии сокращения:

**Стратегия ликвидации бизнеса (выгодная продажа активов, минимизация ликвидационных затрат)**

**Стратегия сбора урожая**

**Стратегия сокращения (закрытие филиалов и подразделений)**

**Стратегия сокращения расходов**

# **Сопоставимость условий сделок: сопоставимость условий финансирования (п.11 ст.105.5)**

11. **Если** при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок **требуется определение сопоставимости условий договора займа, кредитного договора, договора поручительства или банковской гарантии, при сопоставлении условий указанных договоров учитываются**
- кредитная история и платежеспособность соответственно получателя займа, кредита, лица, обязательства которого обеспечиваются поручительством или банковской гарантией,
  - характер и рыночная стоимость обеспечения исполнения обязательства
  - срок, на который предоставляется заем или кредит,
  - валюта, являющаяся предметом договора займа или кредита,
  - порядок определения процентной ставки (фиксированная или плавающая)
  - иные условия, которые оказывают влияние на величину процентной ставки (вознаграждения) по соответствующему договору.

## Сопоставимость условий сделок: принципы корректировок (п.12 ст.105.5)

С учетом анализа условий сопоставляемых сделок в соответствии с пунктом 4 ст. 105.5 осуществление корректировок для обеспечения необходимой степени сопоставимости условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании следующих принципов:

- 1) доходы (прибыль, выручка) сторон сделки, не являющейся контролируемой, формируются с учетом используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков в сложившихся на рынке товаров (работ, услуг) экономических условиях и отражают функции, выполняемые каждой стороной сделки в соответствии с условиями договора и обычаями делового оборота;*

## Сопоставимость условий сделок: принципы корректировок (п.12 ст.105.5)

2) *осуществление дополнительных функций, использование активов, существенно влияющих на величину доходов (прибыли, выручки), принятие дополнительных коммерческих (экономических) рисков сторонами сделки в соответствии с рыночной (коммерческой) стратегией **при прочих равных условиях** сопровождается повышением ожидаемых доходов (прибыли, выручки) по такой сделке.*

*Внимательно относиться к данному принципу. Нужны прочие равные условия*

## **Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (п. 1, ст. 105.6)**

***При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок), федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует следующую информацию:***

- 1) сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж;***
- 2) таможенную статистику внешней торговли Российской Федерации, опубликовываемую или представляемую по запросу федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела;***



# Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (п. 1, ст. 105.6)

- 3) сведения о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащиеся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами (в частности, в области регулирования ценообразования и статистики), официальных источниках информации иностранных государств или международных организаций либо в иных опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;
- 4) данные информационно-ценовых агентств;
- 5) информацию о сделках, совершенных налогоплательщиком.

# **Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (ст. 105.6 п.2)**

*При отсутствии (недостаточности) информации, указанной в пункте 1 ст. 105.6, федеральный орган, использует следующую информацию:*

- 1) сведения о ценах (пределах колебаний цен) и котировках, содержащиеся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;*
- 2) сведения, полученные из бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности организаций, в том числе указанные сведения, опубликованные в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) содержащиеся в общедоступных информационных системах, а также на официальных сайтах российских и (или) иностранных организаций.*

*Сведения, полученные из бухгалтерской (финансовой) отчетности иностранных организаций, допускается использовать только при невозможности расчета такого интервала рентабельности на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, совершавших сопоставимые сделки;*

- 3) сведения о рыночной стоимости объектов оценки, определенной в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности;*

- 4) иную информацию, используемую в соответствии с главой 14.3 НК (методы ценообразования)*

**Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (ст. 105.6) Требования по открытости источников информации**

***П.3 Не допускается использование информации, составляющей налоговую тайну, а также иной информации, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Российской Федерации.***

***Установленное п. 3 ограничение не распространяется на сведения о налогоплательщике, в отношении которого проводится проверка..***

***П.4 При сопоставлении для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике.***

## **Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (ст. 105.6 п.5) Требования по открытости источников информации со стороны налогоплательщика**

При сопоставлении для целей налогообложения условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а также при подготовке и представлении документации в соответствии со статьей 105.15 НК налогоплательщик *кроме информации о собственной деятельности вправе использовать любые общедоступные источники информации.*

# Информация, используемая при сопоставлении условий сделок (ст. 105.6)

## Требование ограничения возможностей сопоставления контролируемой сделки со внешними для налогоплательщика сделками

В случае, если при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, располагает информацией о сопоставимых сделках, совершенных налогоплательщиком, в отношении которого производится такая проверка, другими сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, то при сопоставлении таких сделок с анализируемой сделкой **федеральный орган исполнительной власти**, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, **не вправе использовать иную информацию для определения интервала рыночных цен.**

# **Полномочия (компетенция) налоговых органов в части контроля за применением трансфертного ценообразования**

## **ст. 105.17 Проверка сделок между взаимозависимыми лицами**

Проверка проводится федеральным органом исполнительной власти по месту его нахождения.

Случаи проверки:

- **на основании уведомления о контролируемых сделках**
- **извещение территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную проверку налогоплательщика,**
- **при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.**

# **Полномочия (компетенция) налоговых органов в части контроля за применением трансфертного ценообразования**

При проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 - 97 НК (привлечение эксперта, специалиста, переводчика для осуществления контроля).

При этом **контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.**

# **Полномочия (компетенция) налоговых органов в части контроля за применением трансфертного ценообразования**

**Проверка проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. Такое решение может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных в пункте 1 ст. 105.17.**



# Ограничение повторных проверок

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, **не вправе проводить две и более проверки в отношении одной сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год.** В случае, если у налогоплательщика, являющегося стороной контролируемой сделки (группы однородных сделок), в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) за календарный год была осуществлена проверка в соответствии с настоящей статьей и **по результатам такой проверки было установлено соответствие условий контролируемой сделки (группы однородных сделок) условиям сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми,** в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) **не могут быть осуществлены проверки у налогоплательщиков, являющихся другими сторонами указанной сделки (группы однородных сделок).**

**При этом проведение проверки в отношении сделки, совершенной в налоговом периоде, не препятствует проведению выездных и (или) камеральных налоговых проверок за этот же налоговый период.**

# Сроки проверки

Срок проведения проверки исчисляется со дня вынесения решения о ее проведении и до дня составления справки о проведении такой проверки.

О принятии указанного решения федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, уведомляет налогоплательщика в течение трех дней со дня его принятия.

Проверка проводится в срок, **не превышающий шесть месяцев**. В исключительных случаях указанный срок **может быть продлен до 12 месяцев** по решению руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

# Сроки проверки

**В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке, срок проведения проверки может быть продлен дополнительно на срок, не превышающий шесть месяцев, а в случае, если проверка была продлена для получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не смог получить запрашиваемую информацию, срок продления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.**

**Копия решения о продлении срока проведения проверки направляется налогоплательщику в течение трех дней со дня его принятия.**

# Сроки проверки: основания продления

Приложение N 3 Утверждено приказом ФНС России от 26.11.2012 N ММВ-7-13/907@

**ОСНОВАНИЯ И ПОРЯДОК ПРОДЛЕНИЯ СРОКА ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРКИ ПОЛНОТЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГОВ В СВЯЗИ С СОВЕРШЕНИЕМ СДЕЛОК МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ**

**Основаниями продления срока проведения проверки до двенадцати месяцев являются:**

- 1) проведение проверки в отношении организации, отнесенной в соответствии со статьей 83 Кодекса к категории крупнейших налогоплательщиков;**
- 2) возникновение на месте проведения проверки обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и т.п.);**
- 3) непредставление налогоплательщиком в установленный пунктом 6 статьи 105.17 Кодекса срок документов, необходимых для проведения проверки.**

# Предмет проверки

**В рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.**

**Если налогоплательщик применил методы ценообразования, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК, или их комбинацию, федеральный орган исполнительной власти при осуществлении налогового контроля в связи с осуществлением сделок между взаимозависимыми лицами применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком.**

**Применение иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.**

**Федеральный орган исполнительной власти не вправе применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные настоящим разделом.**

# Требование о предоставлении документации

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном пунктами 1, 2 и 5 статьи 93 НК, требование о представлении документации, предусмотренной статьей 105.15 НК, в отношении проверяемой сделки (группы однородных сделок). **Истребуемая в соответствии с настоящим пунктом документация представляется налогоплательщиком в течение 30 дней со дня получения соответствующего требования.**

Должностное лицо, проводящее проверку, **вправе истребовать документы (информацию) у участников проверяемых сделок, располагающих документами (информацией), касающимися (касающейся) этих сделок.**

Истребование документов в соответствии с настоящим пунктом производится в порядке, аналогичном порядку истребования документов, установленному статьей 93.1 НК.

# Справка о проверке и ее вручение

**В последний день проверки** проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет и сроки проведения проверки.

**Справка о проведенной проверке вручается** лицу, в отношении которого проводилась такая проверка, или его представителю **под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате ее получения.**

В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику по почте заказным письмом.

**В случае направления справки о проведенной проверке по почте заказным письмом датой ее вручения считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.**

# Акт проверки

Если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога, в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке уполномоченные должностные лица, проводившие проверку, должны составить в установленной форме акт проверки.

Форма акта проверки и требования к его составлению устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (**Приказ ФНС России от 26.11.2012 N ММВ-7-13/907@**).

Акт проверки подписывается должностными лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась такая проверка, или его представителем.

Об отказе лица, в отношении которого проводилась проверка, или его представителя подписать акт проверки в этом акте делается соответствующая запись.



# Акт проверки

Акт проверки составляется с учетом требований, предусмотренных пунктом 3 статьи 100 настоящего Кодекса.

*Акт проверки должен содержать также документально подтвержденные факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены в сторону повышения от максимальной предельной цены или в сторону понижения от минимальной предельной цены с учетом соответствующих надбавок к ценам или скидок с цен, а также обоснование того, что это отклонение повлекло занижение суммы налога, и расчет суммы такого занижения.*

Акт проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Правила доставки при отказе от получения аналогичны предоставлению справки о проверке.

# Оспаривание акта проверки налогоплательщиком

Лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих **вправе в течение 20 дней со дня получения акта представить в федеральный орган исполнительной власти письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.**

При этом указанное лицо вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

## **Заключительные замечания**

Рассмотрение акта, других материалов проверки и письменных возражений по акту, которые представлены налогоплательщиком, а также принятие решения по результатам проверки осуществляется в порядке, аналогичном порядку рассмотрения материалов налоговой проверки, предусмотренному статьей 101 настоящего Кодекса.

Материалы и сведения, полученные федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении мероприятий налогового контроля в связи с совершением сделки между взаимозависимыми лицами, могут быть использованы при проведении проверки иных лиц, являющихся участниками этой же контролируемой сделки.

# **Симметричные корректировки (ст. 105.18)**

**В случае доначисления налога по итогам проверки, цены, на основании которых федеральным органом исполнительной власти осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога, могут быть применены российскими организациями - налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки, при исчислении налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 настоящего Кодекса.**

**Такое применение налогоплательщиками, указанными в абзаце первом настоящего пункта, рыночных цен, на основании которых было вынесено решение о доначислении налога по итогам проверки в соответствии со статьей 105.17 НК, в целях НК признается симметричной корректировкой.**

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

**Право на проведение симметричных корректировок другими сторонами контролируемой сделки возникает исключительно в случаях, когда решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о доначислении налога исполнено лицом, являющимся стороной контролируемой сделки, в отношении которого было вынесено решение о доначислении налога, в части недоимки, указанной в этом решении.**

Для целей применения симметричных корректировок не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов.

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

Симметричные корректировки могут быть учтены в налоговых декларациях по налогам, указанным в пункте 4 статьи 105.3 настоящего Кодекса, представленных по итогам того налогового периода, в котором были произведены соответствующие симметричные корректировки.

В случае, если по результатам симметричной корректировки налогоплательщик получает право на возврат налога, применяются правила, установленные настоящим Кодексом в отношении зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога.

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

Симметричные корректировки осуществляются налогоплательщиком на основе информации, содержащейся в уведомлении о возможности симметричных корректировок, направляемом налогоплательщику федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма (форматы) и порядок выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, передает уведомление о возможности симметричных корректировок налогоплательщику (его законному или уполномоченному представителю) либо направляет данное уведомление по почте заказным письмом или передает в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи **в течение одного месяца с момента возникновения права у налогоплательщика на проведение симметричных корректировок. В случае обжалования решения о доначислении налога, на основании которого проводятся симметричные корректировки, в судебном порядке указанный срок увеличивается до шести месяцев, если п. 4 ст. 105.18 не предусмотрено иное.**

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

Течение срока для выдачи или направления налогоплательщику уведомления о возможности симметричных корректировок приостанавливается при получении федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, информации об обжаловании решения о доначислении налога, на основе которого проводятся симметричные корректировки, в судебном порядке. **Такое приостановление действует до момента вступления в силу соответствующего судебного акта.** Аналогичный порядок применяется при обжаловании актов арбитражных судов нижестоящих инстанций.



# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

5. При наличии у налогоплательщика информации об исполнении другой стороной по сделке решения о доначислении налога в случаях, предусмотренных статьей 105.17 настоящего Кодекса, и при неполучении уведомления о возможности симметричных корректировок в сроки, указанные в пункте 4 настоящей статьи, налогоплательщик вправе обратиться в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, с заявлением о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок.

К заявлению о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок должны быть приложены копии документов, подтверждающих информацию о вынесенном решении о доначислении налога и его исполнении.

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

6. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, должен рассмотреть указанное в пункте 5 настоящей статьи заявление и принять в течение 15 дней одно из следующих решений:
- 1) вынести решение о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок;
  - 2) отказать в выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок в связи с несоблюдением порядка подачи заявления или неподтверждением указанной в заявлении информации;
  - 3) проинформировать налогоплательщика о приостановлении сроков для выдачи уведомления о возможности симметричных корректировок в случае обжалования решения о доначислении налога, на основании которого проводятся симметричные корректировки.

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

7. Налогоплательщик, изъявивший желание произвести корректировку цен на основе уведомления о возможности симметричных корректировок, не вправе оспаривать величину такой корректировки, за исключением случаев ее несоответствия величине, указанной в решении о доначислении налога.

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

8. В случае, если другие налогоплательщики, участвующие в сделке, произвели симметричные корректировки в соответствии с решением о доначислении налога, а впоследствии такое решение изменено (отменено) или признано недействительным, другие стороны, участвующие в сделке, должны произвести соответствующие обратные корректировки.

Обратные корректировки производятся налогоплательщиками в течение одного месяца на основании уведомлений о необходимости обратных корректировок, полученных от налоговых органов по месту учета. При этом пени в отношении подлежащих уплате сумм налога, увеличенных на основании обратных корректировок, не начисляются.

Форма и порядок выдачи уведомления о необходимости обратных корректировок утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

К уведомлению о необходимости обратных корректировок прилагается расчет обратных корректировок, составленный в произвольной форме, а также копия соответствующего судебного акта, отменяющего (изменяющего) или признающего недействительным первоначальное решение о доначислении налога или соответствующие судебные акты.

**Налоговый орган производит зачет (возврат) суммы излишне уплаченного налога стороне контролируемой сделки, в отношении которой было вынесено решение о доначислении налога, только после проведения обратных корректировок и уплаты налога другой стороной контролируемой сделки.**

# Симметричные корректировки (ст. 105.18)

9. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не вправе ссылаться на отсутствие документов или истечение срока их хранения при зачете (возврате) сумм налога, указанных в уточненной декларации, представленной налогоплательщиком по итогам проведения симметричных или обратных корректировок на основе соответствующего уведомления.

# Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК установлена ответственность (ст. 106).

# Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

1. Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного [пунктом 2](#) ст.120,

влечет взыскание **штрафа в размере десяти тысяч рублей.**

2. Те же деяния, если они совершены в течение **более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере тридцати тысяч рублей.**

3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание **штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее сорока тысяч рублей.**

**Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.**

# Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании

1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного [статьей 129.3](#) НК,  
**влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).**
3. Деяния, предусмотренные [пунктом 1](#) настоящей статьи, совершенные **умышленно,**  
**влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).**

Основание: Ст. 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

О применении пункта 1 статьи 122 см. определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 N 202-О.

В соответствии с Определением Конституционного Суда РФ от 18.01.2001 N 6-О положения [пунктов 1 и 3 статьи 120](#) и [пункта 1 статьи 122](#), определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно



# **Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании**

Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом,

**влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.**

Основание: Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

# Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании

1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119](#) (непредоставление налоговой декларации) и [129.4](#) НК (Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках),  
**влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.**
  2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного [статьей 135.1](#) настоящего Кодекса,  
**влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере десяти тысяч рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в размере одной тысячи рублей.**
- Основание: Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

# Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании

1. Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения **в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми,**

**влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей.**

2. Налогоплательщик **освобождается от ответственности**, предусмотренной настоящей статьей, при условии представления им федеральному органу исполнительной власти, **обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным [статьей 105.15](#) настоящего Кодекса, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения.**

Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми

# **Ответственность за нарушения, связанные с несоблюдением норм о трансфертном ценообразовании**

**Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения,**

**влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей.**

**Основание: Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках**

*СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!*

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Чекмарев Олег Петрович

**Информационно-консалтинговый сайт «Мотивация труда  
и личные издержки»: <http://motivtrud.ru>**

Консалтинговый центр СПбГАУ

[spbgauekt@mail.ru](mailto:spbgauekt@mail.ru)